Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
I[re] chambre

Numéro 35914 du rôle
Inscrit le 25 février 2015

Audience publique du 1[er] avril 2015

Recours formé par
la société anonyme ...S.A., Luxembourg,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 35914 du rôle et déposée le 25 février 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître David Maria, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ...S.A., établie et ayant son siège social à L-…, immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° …, tendant à l'annulation d'une décision du 26 janvier 2015 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 16 mars 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Laurent Mahaux, en remplacement de Maître David Maria, et Madame le délégué du gouvernement Marie-Anne Ketter en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier du 26 janvier 2015, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme ...S.A., ci-après dénommée « la société ...», de lui fournir des renseignements, pour le 3 mars 2015 au plus tard, suite à une demande d'échange de renseignements du 19 novembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986 et sur base de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 » portant transposition de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». La demande est libellée en ces termes :

« (…) *Suite à une demande d'échange de renseignements du 19 novembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986 ainsi que de la Directive 2011/18/UE,*

je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 3 mars 2015 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

…

Date de naissance : …
Adresses supposées en Espagne : …

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de Monsieur ..., qui serait résident fiscal espagnol selon les autorités fiscales espagnoles, celles-ci nécessitent des renseignements sur les revenus mondiaux de celui-ci, donc y compris ceux perçus par la société ...SA, afin de déterminer l'impôt à payer en Espagne.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants :

- *Veuillez fournir pour la période de 2005 à 2009 une liste détaillée (nombre de titres, dénomination et valeur comptable) au 31 décembre des titres valeurs représentatifs de la participation financière dans d'autres entités, comptabilisée sur le poste Participations » de l'actif des immobilisations financières.*
- *Veuillez fournir pour la période de 2005 à 2009 l'identité (nom ou raison sociale, numéro d'identification fiscal et domicile social) des personnes ou entités créancières de ...SA, légitimées pour exiger l'exécution des obligations reconnues sur le poste autres dettes du passif. Ces obligations ont-elles été contractées avec M. ... ...ou toute autre personne physique ou morale rattachée à ce dernier, en particulier avec la société … (domiciliée au Bahamas). Veuillez ajouter les copies des contrats publics ou privés signés entre les parties ou tout autre document : qui prouve l'origine des engagements acquis, les garanties fournies (garants, cautions, ...) et le montant des contreparties ou les rentabilités convenues.*
- *Veuillez fournir le détail des frais généraux et autres charges, y compris copies des contrats de fourniture et une copie du contrat de bail pour la période de 2005 à 2009.*
- *Veuillez fournir les copies des procès-verbaux de l'assemblée générale des actionnaires et des réunions du conseil d'administration de la constitution de la société au 31/12/2010.*
- *Veuillez indiquer si ...SA était titulaire en 2008 et 2009 d'une ligne de téléphone individuelle et exclusive pour l'entité et si elle apparaissait dans les annuaires téléphoniques du Luxembourg.*

En rapport avec le prêt de valeurs qu'en avril 2005 ...SA a réalisé en faveur de …, veuillez fournir les renseignements suivants :

- *Une copie du document authentique, sous seing privé, sur papier ou à l'aide d'un moyen électronique, quoi qu'il en soit dûment collationné, du contrat cadre par lequel il a été convenu de virer temporairement par l'entité prêteuse (...SA) à l'emprunteur … la somme de cent quarante-six millions d'actions ordinaires de l'entité ….*
- *Une copie conforme du reste de documents qui pourraient avoir été souscrits en exécution du contrat cadre, ou liés à cette opération, pour convenir les caractéristiques spécifiques du prêt, en particulier celles concernant les délais, les amortissements anticipés, les garanties données, les obligations et interdictions et les commissions et intérêts convenus.*
- *Une copie conforme du contrat par lequel, le 24 juillet 2006, ...SA a augmenté en faveur de ….le prêt de valeurs, en transférant temporairement à l'emprunteur … nouvelles actions de …, en raison de ce qui était convenu en rapport avec la souscription préférentielle dans cette entité par ...SA, du 14 juillet 2006.*
- *Le détail et les preuves documentaires de l'intérêt généré et/ou versé, reçu par le prêteur pendant les exercices 2007, 2008 et 2009, ainsi que de toute autre contrepartie ou utilité qui aurait été convenue pour rémunérer pendant ces années le prêt de valeurs.*
- *Le détail et les preuves documentaires de la destination donnée par ...SA aux rétributions obtenues durant la période 2005-2009 pour son prêt de titres de ….*
- *Le détail et les preuves documentaires des impôts sur le capital qui, le cas échéant, auraient grevé à l'origine (retenue en UK) ou à destination (Lux) les revenus obtenus pendant les exercices 2007, 2008 et 2009 pour ladite cession temporaire à un tiers d'une partie de son portefeuille de valeurs.*
- *Une liste des comptes bancaires où ont été versés les flux d'argent générés par cette opération.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 février 2015, la société ...a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision directoriale précitée.

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6

de la loi du 29 mars 2013 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », et que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale. Le recours est encore recevable pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai prévus par la loi.

A titre liminaire, et en ce qui concerne la loi applicable, il échet de constater que si les dispositions de la loi du 29 mars 2013 ont vocation à s'appliquer en la présente espèce en vertu du principe *lex posterior derogat legi priori*, il échet cependant de relever que l'articulation entre l'applicabilité des dispositions de la loi du 31 mars 2010 et celles de la loi du 29 mars 2013 est expressément prévue à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux*. ». Ainsi, les dispositions de la loi du 31 mars 2010 ont vocation à sortir leurs effets dans la mesure où il résulterait de l'application de ses dispositions une coopération administrative plus étendue. Sous cette seule réserve, l'examen par le tribunal de la décision déférée se fera à la lumière des dispositions de la loi du 29 mars 2013.[1]

Dans le cadre de sa requête, la partie demanderesse relève en premier lieu que la finalité fiscale des renseignements sollicités ne serait pas claire, alors que la personne visée par le contrôle en Espagne, à savoir Monsieur ...., ne ferait actuellement l'objet que d'un contrôle précontentieux par les autorités espagnoles, étant donné que sa résidence fiscale en Espagne - permettant l'imposition de ses revenus mondiaux - ne serait pas définitivement tranchée.

Par ailleurs, en tant que société résidente au Luxembourg, la demanderesse rappelle qu'elle serait pleinement imposable exclusivement au Luxembourg.

Finalement la partie demanderesse fait valoir que contrairement aux renseignements demandés dans la décision directoriale déférée relatifs à une période allant de 2005 à 2009, le contrôle en Espagne ne viserait que les années d'imposition 2008 et 2009, du fait que l'impôt pour les années précédentes serait prescrit.

La partie demanderesse conteste ensuite la pertinence vraisemblable des informations sollicitées, plus particulièrement les détails de ses participations financières dans d'autres sociétés, les procès-verbaux de ses assemblées générales et de son conseil d'administration, l'existence d'une ligne téléphonique dans son chef, ainsi que le prêt de titres allégué.

---

[1] trib. adm. 16 juin 2014, n°34383 du rôle, publié sous www.jurad.etat.lu

A titre subsidiaire, le demandeur estime que la décision sous examen devrait au moins être partiellement annulée en ce qui concerne les renseignements pré-visés qui ne seraient en aucun cas pertinents dans le cadre de l'enquête espagnole.

En tout état de cause, la demanderesse sollicite une indemnité de procédure d'un montant de 5.000 euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, dénommée ci-après : « la loi du 21 juin 1999 ».

Le délégué du gouvernement estime que la décision directoriale déférée remplirait toutes les conditions légales en ce qu'elle préciserait l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle de même que la nature et la forme des renseignements recherchés, qu'elle viserait comme but la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elle contiendrait un descriptif détaillé des faits et opérations de contrôle en cours, de même que les résultats de recherche d'ores et déjà obtenus démontrant que les sources habituelles de renseignement internes auraient été utilisées.

La partie étatique souligne encore que, dans le cadre du présent recours en annulation, le contrôle du juge serait limité à la régularité de la décision directoriale et que partant les juges ne seraient pas appelés à vérifier la matérialité des faits donnant lieu au contrôle, mais seulement la pertinence vraisemblable des informations requises dans le cadre du contrôle poursuivi dans l'Etat requérant. Il résulterait ainsi de la demande de renseignement espagnole que les informations sollicitées présenteraient *prima facie* un lien direct avec le contrôle fiscal en Espagne.

En ce qui concerne la problématique de la résidence fiscale de Monsieur ... en Espagne, le délégué du gouvernement donne à considérer que la procédure d'échange de renseignement ne serait pas restreinte à des personnes résidentes en application tant de l'article 3 sub 11) de la directive 2011/16/UE que de l'article 2 sub m) de la loi du 29 mars 2013 définissant les personnes pouvant faire l'objet d'un échange de renseignement.

Il échet de rappeler que les obligations des autorités fiscales luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande, tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE, sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives*. »

Ainsi, une autorité requérante ayant fourni à l'autorité luxembourgeoise des informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de sa législation interne relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er de la loi du 29 mars 2013, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* », se voit communiquer

lesdites informations dans la mesure où les conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 sont remplies, ces conditions visant, notamment, l'utilisation de formulaires types décrits à l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013 et qui « *comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
b) la finalité fiscale des informations demandées ».

Par ailleurs, le même article dispose que « *L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

Il s'ensuit qu'au minimum, les informations suivantes doivent être fournies par l'autorité requérante à l'autorité requise : à savoir, premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale ; à savoir des indications relatives au nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise.

Afin de circonscrire le contenu des informations qui doivent être communiquées par l'autorité requérante à l'autorité requise, il est nécessaire de se référer au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.* ».

Il échet de noter que la norme de la pertinence vraisemblable est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention et qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche*

aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé »,[2] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[3 ;4]

Sur base des considérations qui précèdent le tribunal est amené à examiner la demande de renseignements déférée afin de vérifier si elle répond aux conditions sus-visées.

Force est en l'espèce au tribunal de constater que, s'il ressort de la demande déférée que l'identité de la personne concernée par le contrôle en Espagne est bien Monsieur ......, il en ressort également que les autorités espagnoles n'étaient pas encore, au moment de la demande litigieuse, fixées sur la réalité de sa résidence fiscale en Espagne. En effet, dans ce contexte ces dernières expliquent que « *Les contrôles réalisés jusqu'à présent mettent en évidence que M. .... serait résident en Espagne depuis des années, sans y avoir déclaré d'impôts. Monsieur ... déclare être résident aux Bahamas. Au cours des dernières années, il aurait eu en Espagne et à l'étranger des intérêts personnels et économiques, comme la participation directe ou indirecte dans des sociétés résidentes dans divers pays. C'est pourquoi, si on le considère résident en Espagne, il faudrait déterminer la totalité du revenu mondial qui peut lui être attribué.* »

Si en vertu de l'article 2 m) de la loi du 29 mars 2013, il n'est pas précisé que la personne soumise au contrôle doive être résident fiscal de l'Etat requérant, respectivement d'un Etat membre de l'Union européenne, il y a néanmoins lieu de souligner que les autorités espagnoles conditionnent cependant elles-mêmes expressément leur pouvoir d'imposition à la condition de la résidence fiscale en Espagne de Monsieur ....

Force est ensuite de relever qu'il ressort des propres explications précitées de la demande d'échange de renseignement que les autorités fiscales espagnoles considèrent qu'une telle résidence fiscale est toujours incertaine, ses propres affirmations y relatives étant par ailleurs formulées au conditionnel.

Il s'ensuit qu'au regard de ces considérations, il appert que, du fait que les autorités espagnoles ne sont pas encore fixées quant à leur pouvoir d'imposer Monsieur ... en Espagne, les sources internes à disposition de l'Etat requérant n'ont pas encore été totalement épuisées. Il en résulte que la finalité fiscale de la demande d'échange de renseignement reste sujette à caution, alors que la décision directoriale déférée est basée sur un cas d'imposition restant toujours à l'état hypothétique dans le pays requérant. Dès lors la décision directoriale déférée du 26 janvier 2015 viole les

---

[2] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3[e] alinéa du texte d'accord

[3] Voir Cour adm. 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

[4] Voir Cour adm. 13 février 2014, n° 33792C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

prescriptions légales précitées et doit partant encourir l'annulation, sans qu'il soit nécessaire d'analyser plus en avant les autres moyens soulevés.

La demanderesse n'ayant pas établi en quoi il serait inéquitable qu'elle supporte seule les sommes exposées par elle et non comprises dans les dépens, elle est à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 5.000 euros.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant annule la décision directoriale du 26 janvier 2015 et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure sollicitée par la partie demanderesse ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Olivier Poos, juge,
Michèle Stoffel, juge,

et lu à l'audience publique du 1er avril 2015 par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

Marc Warken Carlo Schockweiler